УДК 336.332

ТРАНСФОРМАЦІЯ БЮДЖЕТОУТВОРЮЮЧОЇ ФУНКЦІЇ ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ В УМОВАХ ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ

В.Е. Федосова.
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

© Федосова В.Е., 2016.

Стаття отримана редакцією 11.04.2016 р.

Вступ. Анонсування та початок практичної реалізації масштабної реформи територіальної організації влади актуалізують дослідження проблематики трансформації системи формування ресурсної бази місцевих бюджетів, бюджетоутворюючої функції її складників, передусім тих, що є домінуючими у фінансовому забезпеченні місцевого самоврядування, до яких у свою чергу належить податок на доходи фізичних осіб. В основу такої реформи покладено концепцію забезпечення спроможності територіальних громад, що передбачається досягти шляхом об'єднання територій громад з одночасним удосконаленням порядку формування їх фінансової бази, в чому податку на доходи фізичних осіб традиційно відводиться одне з ключових місць – до бюджетів таких об'єднаних територіальних громад бюджетним законодавством передбачається зараховувати 60% податку, що справляється на відповідній території. Одночасно територіальні громади, які не є суб'єктами об'єднаних територіальних громад, незалежно від їх розміру, параметрів спроможності тощо, позбавлені можливості включати таке джерело у власну дохідну базу, що певною мірою, закладає дискримінаційні передумови розвитку територіальних громад різних типів. Відповідним чином актуалізується необхідність дослідження проблематики трансформації бюджетоутворюючої функції основних джерел формування ресурсної бази місцевого самоврядування, у тому числі податку на доходи фізичних осіб, включаючи такі її аспекти, як оцінка втрат бюджетів місцевого самоврядування територіальних громад, що не є суб'єктами об'єднаних територіальних громад, в тому числі в контексті запровадження компенсаторів у вигляді введення нових місцевих податків та зборів, закріплення за місцевими бюджетами частини доходів від окремих загальнодержавних податків і зборів, перерозподілу видаткових повноважень між бюджетами різних рівнів, зміни порядку адміністрування податку на доходи фізичних осіб та його статусу.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Проблематиці ресурсного забезпечення місцевих бюджетів, особливо щодо формування останніх за рахунок податкових джерел, а в їх складі – оподаткування доходів громадян, приділяється значна увага в наукових публікаціях. Зазначені питання досліджують, зокрема: Ю. Шушкова – аналіз джерел формування місцевих бюджетів, у тому числі в контексті світової практики; Ю. Ганущак – формування ресурсної бази місцевого самоврядування, включаючи її поелементну структуру, в широкому аспекті в контексті загальної проблеми реформи територіальної організації влади; Н. Проць, І. Луніна, М. Трещов, О. Крайник, С. Слухай, Н. Здерка, Ю. Петленко, С. Бондар, І. Патока – питання фінансово-бюджетної децентралізації, підвищення спроможності територіальних громад, порядку адміністрування податку на доходи фізичних осіб, його статусу. При цьому в наукових дискусіях до цього часу не вироблено єдиної позиції щодо порядку адміністрування податку на доходи фізичних осіб, його статусу, обсягу компетенції органів місцевого самоврядування щодо встановлення ставок цього податку чи надбавок до них, недостатньо вивчені питання трансформації бюджетоутворюючої функції податку на доходи громадян в контексті загальної трансформації системи оподаткування їх доходів передусім стосовно запровадження податку на майно, відмінне від земельної ділянки, покликаного певною мірою виконувати роль компенсатора втрат доходів бюджету, пов'язаних

з недоліками адміністрування податку на доходи фізичних осіб, диспропорцій у ресурсному забезпеченні бюджетів територіальних громад залежно від обраної моделі їх розвитку тощо.

Метою статті є дослідження стану та перспектив трансформації бюджетоутворюючої функції податку на доходи фізичних осіб в умовах децентралізації.

Основний матеріал і результати. Насамперед при здійсненні аналізу формування ресурсної бази місцевих бюджетів в Україні, в тому числі щодо надходжень від податку на доходи фізичних осіб, умовно можна виділити два етапи – «до 2014 року включно» та «з 2015 року», що пов'язано з початком процесу бюджетної децентралізації, невід'ємними елементами якої стали зміни структури місцевих бюджетів за рахунок виділення в складі бюджетів місцевого самоврядування нового суб'єкта – бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, а також механізму зарахування окремих доходів, у першу чергу податку на доходи фізичних осіб, до місцевих бюджетів різних рівнів. Основні етапи таких змін наочно ілюструють дані табл. 1.

Таблиця 1

Пропорції розподілу податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) до Державного та місцевих бюджетів України, %

Бюджети	Бюджетний кодекс України:				
	в редакції до 2010 р.	2010 р. (нова редакція)	останні зміни 19.11.2013	**останні зміни 28.12.2014**	**останні зміни 26.01.2016**
Державний бюджет України	-	-	-	**60% ПДФО, що сплачується на території м. Києва**	**25% ПДФО, що сплачується на відповідній території (крім м. Києва), + 60% ПДФО, який сплачується на території м. Києва**
міст районного значення, сіл, селищ чи їх об'єднань	25% ПДФО, який сплачується на відповідній території	25% ПДФО, який сплачується на відповідній території	25% ПДФО, який сплачується на відповідній території	-	-
об'єднаних територіальних громад, що утворюються згідно із законом та перспективним планом утворення територій громад	-	-	-	**60% ПДФО, який сплачується на відповідній території**	**60% ПДФО, який сплачується на відповідній території**
міст республіканського (АРК) та обласного значення	75% ПДФО, який сплачується на відповідній території	75% ПДФО, який сплачується на відповідній території	75% ПДФО, який сплачується на відповідній території	**60% ПДФО, який сплачується на відповідній території**	**60% ПДФО, який сплачується на відповідній території**
районні	50% ПДФО, який сплачується на відповідній території	50% ПДФО, який сплачується на відповідній території	50% ПДФО, який сплачується на відповідній території	**60% ПДФО, який сплачується на відповідній території**	**60% ПДФО, який сплачується на відповідній території**

Продовження таблиці 1

Автономної Республіки Крим та обласні	25% ПДФО, який сплачується на відповідній території	25% ПДФО, який сплачується на відповідній території	25% ПДФО, який сплачується на відповідній території	**15% ПДФО, який сплачується на відповідній території**	**15% ПДФО, який сплачується на відповідній території**
міст Києва та Севастополя	100% ПДФО, який сплачується на відповідній території	100% ПДФО, який сплачується на відповідній території	50% ПДФО, який сплачується на території м. Києва; 100% ПДФО, який сплачується на території м. Севастополя	40% ПДФО, який сплачується на території м. Києва; 100% ПДФО, який сплачується на території м. Севастополя	40% ПДФО, який сплачується на території м. Києва; 100% ПДФО, який сплачується на території м. Севастополя

Примітка: складено за нормативними документами [1, 2]

Слід зазначити, що в Україні ресурсна база місцевих бюджетів (без врахування трансфертів з Державного бюджету України) формується, головним чином, у цілому податкових надходжень, що, загалом, відповідає європейській практиці. Зокрема, як зазначає Ю. Шушкова [3], посилаючись на А. Науменко [4], «у країнах – членах Європейського Союзу податкові надходження становлять близько 70%, у Швеції та Данії – понад 80%».

Упродовж 2011–2015 рр. частка податкових надходжень в загальних доходах місцевих бюджетів (без урахування трансфертів з Державного бюджету України) становила 84,3-86,7% (у 2011 р. – 84,3%, 2012 р. – 85,2%, 2013 р. – 86,7%, 2014 р. – 86,3%, у 2015 р. – 81,5%). При цьому податкові надходження місцевих бюджетів у цей же період на 56,0–74,0% (у 2011 р. – 74,0%, 2012 р. – 71,1%, 2013 р. – 70,8%, 2014 р. – 71,6%, у 2015 р. – 56,0%) формувалися за рахунок податку на доходи фізичних осіб [5, 6, 7].

Незважаючи на те, що надходження від податку на доходи фізичних осіб займають домінуюче (у відносному вимірі) положення в структурі доходів місцевих бюджетів (без урахування трансфертів з Державного бюджету України) – у 2011 р. – 62,4%, 2012 р. – 60,6%, 2013 р. – 61,4%, 2014 р. – 61,8%, у 2015 р. – 45,6% [5], бюджетоутворююча функція цього джерела (в абсолютному значенні) залишається досить незначною, якщо оцінювати її в контексті формування загальної ресурсної бази місцевих бюджетів, яка включає також і трансферти з Державного бюджету України. Як зазначає Ю. Ганущак, «обсяг коштів від головного джерела їх фінансування – податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), що закріплюється за доходами місцевих бюджетів, є досить невисоким» [8]. За цього підходу частка надходжень від податку на доходи фізичних осіб в такій ресурсній базі місцевих бюджетів в період 2011-2015 рр. не перевищувала третину (у 2011 р. – 39,8%, 2012 р. – 27,1%, 2013 р. – 29,2%, 2014 р. – 27,0%, у 2015 р. – лише 18,7% [5]) і мала тенденцію до зниження, що свідчить про зростання залежності місцевих бюджетів від централізованої їх підтримки за рахунок коштів Державного бюджету України та обмежені потенційні можливості податку на доходи фізичних осіб щодо нарощування власного бюджетоутворюючого потенціалу. Принагідно слід зазначити, що у країнах Європейського Союзу частка трансфертів з центрального бюджету місцевим бюджетам здебільшого є значно нижчою, ніж в Україні, «(наприклад, у Німеччині – 22%, а у Швеції – 34%), що означає більш високий рівень фінансової автономії місцевого самоврядування в Європі» [9].

У розрізі місцевих бюджетів різних рівнів бюджетоутворююча функція податку на доходи фізичних осіб суттєво диференційована (табл. 2).

Таблиця 2

Частка надходжень від податку на доходи фізичних осіб у доходах місцевих бюджетів різних рівнів в Україні у 2011–2013 рр., %

Показники, роки	Види бюджетів					
	сільські	селищні	міст районного підпорядкування	районні	міст республіканського (АРК), обласного підпорядкування	республіканський, обласні, міські (міст Києва та Севастополя)
Частка надходжень від податку на доходи фізичних осіб у:						
доходах місцевих бюджетів (без урахування трансфертів з Державного бюджету України) у:						
2011 р.	32,9	39,4	47,1	83,2	65,7	60,7
2012 р.	30,3	36,6	43,7	83,8	60,4	63,4
2013 р.	31,1	37,9	43,6	85,0	60,0	65,3
податкових доходах місцевих бюджетів у:						
2011 р.	40,2	48,8	55,3	99,3	75,0	74,8
2012 р.	35,5	44,6	50,5	99,3	69,3	76,0
2013 р.	35,0	43,7	49,3	99,1	67,8	77,4

Примітка: розраховано за даними [5]

За абсолютним обсягом акумульованих надходжень від податку на доходи фізичних осіб до бюджетів різних рівнів (як державного, так і місцевих) останні розподілилися таким чином (табл. 3).

Таблиця 3

Розподіл доходів Зведеного бюджету України від податку на доходи фізичних осіб за видами бюджетів у 2011–2015 рр., %

Роки	Види бюджетів							
	Зведений бюджет України	у тому числі:						
		Державний бюджет України	сільські	селищні	міст районного підпорядкування	районні	міст республіканського (АРК), обласного підпорядкування	республіканський, обласні, міські (міст Києва та Севастополя)
2011	100,0	10,2	2,9	1,5	1,8	11,4	41,3	30,9
2012	100,0	10,3	3,0	1,5	1,7	11,6	36,0	35,7
2013	100,0	10,5	3,1	1,5	1,7	11,7	35,7	35,9
2014	100,0	16,8	74,2					
2015	100,0	45,1	54,9					

Примітка: розраховано за даними [5, 10]

Дані таблиць 2, 3 свідчать про зміщення бюджетоутворюючої функції податку на доходи фізичних осіб від сільських бюджетів до бюджетів міст республіканського (Автономної Республіки Крим), обласного підпорядкування, обласних та районних бюджетів, що пояснюється, з одного боку, системою розподілу видаткових повноважень між відповідними бюджетами та відповідною структурою закріплених за ними доходів з метою належного фінансового забезпечення зазначених повноважень, а з іншого – порядком зарахування зазначеного податку, за яким у значно виграшному становищі перебувають бюджети місцевого самоврядування територій з більш розвинутою сферою прикладання праці.

Слід зазначити, що в науковому, фаховому й експертному середовищі давно триває дискусія щодо концепції зарахування податку на доходи з фізичних осіб до місцевих бюджетів, їх статусу, проте однозначного підходу щодо неї, про що, зокрема, свідчать і постійні зміни відповідних положень бюджетного законодавства, до цього часу не вироблено. Спектр же пропозицій щодо розв'язання цієї проблеми є досить широким. Такі пропозиції передбачають як розподіл зазначеного податку між місцевими бюджетами у різних пропорціях, так і повне зарахування його до бюджетів територій за місцем проживання платника податку, а також надання податку на доходи фізичних осіб статусу місцевого податку.

Так, наприклад, Н.В. Проць, відносячи до негативних тенденцій в оподаткуванні доходів фізичних осіб «зараховування податку на доходи фізичних осіб до відповідного місцевого бюджету за місцем реєстрації юридичної особи», акцентує увагу на позиції І.О. Луніної, на думку якої, «чинна система зарахування податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів не створює зацікавленості місцевих органів влади у залученні населення на свою територію та врахуванні його потреб при формуванні місцевих бюджетів. За таких умов податок на доходи фізичних осіб не відповідає принципу еквівалентності», а також зазначає, що «кошти від справляння цього податку мають надходити до місцевих бюджетів за місцем проживання осіб, доходи яких оподатковуються, оскільки більшість громадян, які працюють зокрема у великих містах, проживає в інших населених пунктах (передмістях), а послуги за рахунок місцевих бюджетів вони отримують за місцем проживання» [11]. Подібної думки дотримується також М.М. Трещов, зауважуючи, зокрема, що «головне в частині покращення адміністрування податку на доходи фізичних осіб у контексті децентралізації є запровадження механізму його зарахування до місцевих бюджетів не за місцем реєстрації роботодавця, а за місцем реєстрації громадянина, що забезпечить соціальну справедливість у розподілі надходжень податку, оскільки переважну більшість бюджетних послуг громадяни одержують в установах і організаціях за місцем реєстрації» [12] (відмінність між цією та попередньою пропозиціями полягає у визначенні місця зарахування податку: у першому випадку – за місцем проживання, а в другому – за місцем реєстрації платника податку). О. Крайник, у свою чергу, зазначає, що «зарахування податку на доходи фізичних осіб у місцеві бюджети за місцем проживання працівників» дало б «можливість зменшити напруженість із виконанням дохідної частини в приміських селах промислових міст України, жителі яких на сьогодні переважно працюють у відповідних містах» [13].

Водночас існують і протилежні думки, особливо в контексті дискусії щодо доцільності (чи коректності) кваліфікації податку на доходи фізичних осіб як місцевого податку. Зокрема, С.В. Слухай, Н.Я. Здерка дотримуються думки, що податок на доходи фізичних осіб позбавлений характеристик, на підставі яких його можна було б кваліфікувати як місцевий [14].

В той же час Ю.В.Петленко, акцентуючи увагу на необхідності зміни ставлення до місцевих податків і зборів в умовах реформування системи місцевого самоврядування, підняття їхнього значення і ролі у формуванні фінансових ресурсів місцевого самоврядування, зазначає, що «це можливо лише якщо здійснити перегляд складу місцевих податків і зборів. До місцевих повинні належати деякі загальнодержавні податки з тих, що традиційно надходять до місцевих бюджетів. Це, зокрема, прибутковий податок з громадян…. Таке становище змусить органи місцевого самоврядування активніше розв'язувати проблеми зайнятості, створювати сприятливі умови для розвитку підприємництва, зокрема середнього та малого бізнесу, адже успішне вирішення цих питань безпосередньо впливатиме на розміри доходів місцевих бюджетів» [15]. Такий підхід підкріплюється світовим досвідом, з приводу

чого Н.В. Проць, зокрема, зазначає, що «на відміну від України, де порядок, ставки, правила оподаткування податком на доходи фізичних осіб встановлюються виключно на загальнодержавному рівні, за кордоном органам місцевого самоврядування надано досить широкі права стосовно аналогічних податків. У таких країнах Європи, як Болгарія, Кіпр, Естонія, Греція, Латвія, Норвегія, Румунія особистий прибутковий податок належить до місцевих податків» [11].

Що ж до величини зарахування податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів різних рівнів, то й тут немає єдності у підходах. Зокрема, однією з пропозицій від представників місцевого самоврядування, наприклад, є встановлення відсотка «зарахування податку на доходи фізичних осіб до бюджетів міст обласного значення у розмірі 80 відс.» [16]. У той же час можна зустріти пропозиції щодо «зарахування до відповідних бюджетів органів місцевого самоврядування 100% податку з доходів фізичних осіб», що розглядається як одна з необхідних умов «забезпечення достатності власних доходів органів місцевого самоврядування» [17]. Іншими пропозиціями передбачається включення до доходів бюджету розвитку частини (наприклад, 15%) «податку з доходів фізичних осіб (для бюджетів міст районного значення, сіл, селищ)» [18].

Інший блок пропозицій щодо підвищення рівня бюджетоутворюючої функції податку на доходи фізичних осіб стосується рекомендацій «надати право територіальним органам влади встановлювати муніципальну (місцеву) надбавку до податку на доходи фізичних осіб» [12]. Такої ж думки дотримується Ю.В. Петленко [15]. Зазначена пропозиція, на нашу думку, має певне підґрунтя для її запровадження в практику. Однак вона потребує належного опрацювання, оскільки містить ризики загострення соціального невдоволення внаслідок підвищення фіскального тиску на громадян, особливо в умовах запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, який містить елемент подвійного оподаткування доходу фізичної особи, до того ж має сплачуватися з доходу, з якого вже сплачено податок на доходи фізичних осіб. Відтак надання права органам місцевого самоврядування встановлювати надбавки до податку на доходи фізичних осіб має реалізовуватися в контексті врахування загального фіскального тиску на громадян в межах двох податків – на доходи фізичних осіб та на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Одним з альтернативних шляхів розв'язання цієї проблеми може бути фіксація певної частини податку на доходи фізичних осіб, яка мала б залишатися на місцевому рівні, решта ж повинна розподілятися між бюджетами різних рівнів у порядку, визначеному бюджетним законодавством.

Слід зазначити, що проблема оптимізації параметрів розподілу податку на доходи з фізичних осіб між бюджетами різних рівнів не знімається з порядку денного і в умовах реформи бюджетної системи, започаткованої у 2015 р., суть якої полягає у бюджетній децентралізації. Розмаїття поселенської мережі, яке істотно впливає на спроможність громад щодо належного забезпечення своїх жителів необхідними послугами, об'єктивно вимагає внесення суттєвих коректив в декларовані моделі інтеграційних процесів у місцевому самоврядуванні. Як зазначає Н.В. Проць, «в Україні сьогодні процеси фінансово-бюджетної децентралізації хоча й набули незворотного характеру, але не мають системності й усе ще не сприяють стимулюванню місцевих органів до пошуку джерел активізації власних економічних ресурсів» [11].

Цей висновок повною мірою стосується і такого важливого джерела формування ресурсної бази місцевих бюджетів, як податок на доходи фізичних осіб. Одним з чинників, які стримують процес активізації місцевої влади у підвищенні його бюджетоутворюючої функції, певною мірою можна вважати існуючий на сьогодні порядок закріплення надходжень від цього податку за місцевими бюджетами різних рівнів. Основний недолік такого порядку вбачається в дискримінаційному підході до різних бюджетів місцевого самоврядування залежно від того, чи є вони учасниками процесу децентралізації. Тобто на доходи від податку на доходи фізичних осіб (а точніше, на частку від нього, котра, як уже зазначалося вище, відповідно до вимог Бюджетного кодексу України, нині становить 60% від зазначеного податку, який сплачується (перераховується) згідно з Податковим кодексом України на відповідній території (крім території міст Києва та Севастополя), нині може претендувати лише бюджет об'єднаної територіальної громади, утвореної згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. Що ж до інших бюджетів місцевого

самоврядування – бюджетів міст районного значення, сільських, селищних бюджетів, то бюджетним законодавством не передбачено включення надходжень від податку на доходи фізичних осіб до джерел формування їх ресурсної бази. Відповідно останні втрачають значні кошти, які могли б бути задіяні у фінансуванні відповідних місцевих програм.

Слід зазначити, що при запровадженні нового порядку зарахування надходжень від податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів різних рівнів, насамперед стосовно позбавлення бюджетів місцевого самоврядування, крім бюджетів об'єднаних територіальних громад, що утворюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, цього податку, а також включення його частини до доходів Державного бюджету України загальні втрати місцевих бюджетів України, зокрема, у 2015 р., оцінювалися в обсязі «25,7 млрд грн цього податку. При цьому, втративши стабільне джерело надходжень, місцеві бюджети отримають натомість доходи, надходження яких є менш прогнозованим та залежним від дій органів місцевого самоврядування. За рахунок передачі частини платежів з державного бюджету місцеві бюджети отримають 6,2 млрд грн, від запровадження акцизного податку з кінцевого продажу підакцизних товарів – 5,9 млрд грн, за рахунок розширення бази оподаткування податком на нерухоме майно – 2,1 млрд грн. Таким чином, не компенсується з державного бюджету втрата 11,5 млрд грн податку на доходи фізичних осіб, або 44,7 % від його обсягу, що буде надходити до державного бюджету» [11].

Найбільш відчутними такі втрати є для сільських та селищних бюджетів, а також бюджетів малих міст, в яких податкова база для сплати податку на доходи фізичних осіб через відсутність належної сфери прикладання праці є досить вузькою, а належні компенсатори таких втрат з цілком об'єктивних підстав відсутні.

Так, наприклад, втрати бюджету Хотянівської сільської ради Вишгородського району Київської області у 2015 р. від виключення з його доходних джерел податку на доходи фізичних осіб оцінюються (за показниками надходжень цього податку у 2013–2014 рр.) у межах 130–150 тис. гривень. При цьому за рахунок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, такі втрати компенсовано лише в обсязі 21 тис грн, або в межах усього 14 %.

По бюджету м. Яготина Київської області втрати від виключення з його дохідної частини надходжень від податку на доходи фізичних осіб у 2015 р. оцінюються в межах 9 млн гривень. При цьому компенсація цих втрат за рахунок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, склала всього 40 тис гривень (на 2016 р. доходи від цього джерела заплановані в обсязі 150 тис грн), або в межах 0,4% [19].

Бюджет м. Бар Вінницької області у 2015 р. не дорахувався більше 4 млн грн від податку на доходи фізичних осіб, отримавши компенсацію за рахунок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, лише в обсязі 21 тис. грн (коефіцієнт заміщення – усього 0,4%). У 2016 р. така компенсація запланована в розмірі 40 тис. грн, або в межах 0,8% розрахункових втрат [20].

За чинного порядку закріплення надходжень від податку на доходи фізичних осіб за відповідними місцевими бюджетами складається ситуація, за якої навіть великі міста, які мають достатньо широку податкову базу, проте котрі не є суб'єктом об'єднаної територіальної громади, позбавлені значного фінансового ресурсу. Для прикладу можна навести відносно порівнянні за рівнем соціально-економічного розвитку та власними можливостями щодо забезпечення власної податкоспроможності та спроможності з точки зору виконання видаткових повноважень, міста – Вишневе та Бровари Київської області. Зокрема, бюджет м. Вишневе у 2016 р. не передбачає серед його дохідних джерел такого джерела як «податок на доходи фізичних осіб». У той же час у бюджеті м. Бровари за рахунок цього джерела, бюджет міста отримає 141 млн гривень. Надходження ж від податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у зазначених бюджетах на 2016 рік заплановано майже в однаковому обсязі: 4,1 млн грн – у м. Вишневе та 4,8 млн грн – у м. Бровари [21, 22].

Відповідно виникає питання щодо того, чи є у цих місцевих бюджетах адекватною заміною податку на доходи фізичних осіб податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Не вдаючись в загальну оцінку природи такого майнового податку, його бюджетоутворюючої функції, соціального статусу (відношення суспільства), що виходить за межі предмета цієї статті, зазначимо лише, що в значній частині населених пунктів – малих сіл, селищ та міст, особливо депресивних, у яких зношений і невеликий за розміром житловий

фонд, бюджетоутворюючий потенціал податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є досить низьким. Покладання ж установлення рівня оподаткування такого майна повністю на органи місцевого самоврядування (незважаючи на природу цього податку) робить зазначене джерело доходів місцевих бюджетів ще й не досить дієвим та стабільним. Як приклад наведемо рівень ставок податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, що застосовується в окремих територіальних громадах.

Зокрема, у Баришівській селищній раді Баришівського району Київської області ставки такого податку за 1 м^2 бази оподаткування встановлені в розмірах: для фізичних осіб: житлові об'єкти: 0,5% – квартира/квартири, загальна площа котрих перевищує 60 м^2; 0,5% – житловий будинок/будинки, загальна площа яких перевищує 120 м^2; 0,5% – різні типи об'єктів житлової нерухомості загальна площа яких перевищує 180 м^2; 0,5% – котедж (одно-, півтора поверховий будинок невеликої житлової площі для постійного чи тимчасового проживання з присадибною ділянкою); 0,5% – кімната у багатосімейних (комунальних) квартирах (ізольовані помешкання в квартирі, в якій мешкають двоє чи більше квартиронаймачів); 0,5% – садовий будинок (будинки для літнього (сезонного) використання), які в питаннях нормування площі забудови, зовнішніх конструкцій та інженерного обладнання не відповідають нормативам, установленим для житлових будинків); 0,5% – прибудова до житлового будинку (частина будинку, розташована поза контуром його капітальних зовнішніх стін, і яка має з основною частиною будинку одну (або більше) спільну капітальну стіну; нежитлові об'єкти: 1% – будівлі готельні: готелі, мотелі, кемпінги, ресторани та бари, туристичні бази, будинки відпочинку; 1% – будівлі офісні: будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей; 3% – будівлі відділень банків; будівлі торговельні: торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування – 0,5% при площі до 50 м^2, 1% при площі від 50 м^2 до 100 м^2, 2% при площі від 100 м^2; 0% – гаражі: гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки; 1% – будівлі підприємств, організацій та їх склади; 3% – будівлі автозаправних станцій; 0% – господарські (присадибні) будівлі (допоміжні (нежитлові) приміщення, до яких належать сараї, хліви, гаражі, літні, кухні, майстерні, вбиральні, погреби, навіси, котельні, бойлерні, трансформаторні підстанції тощо); 3% – будівлі аптек, які розташовані на території Баришівської селищної ради перебувають у власності фізичних осіб; 3% – інші будівлі; для юридичних осіб житлові будівлі: 3% – квартира/квартири; 3% – житловий будинок/будинки; 3% – різні типи об'єктів житлової нерухомості; 3% – котедж; 0% – кімната у багатосімейних (комунальних) квартирах; 3% – садові будинки; 3% – прибудова до житлового будинку; нежитлові об'єкти для юридичних осіб: 1,5% – будівлі готельні: готелі, мотелі, кемпінги, ресторани та бари, туристичні бази, будинки відпочинку; 1,5% – будівлі офісні: будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей; 0% – будівлі офісні, будівлі фінансового обслуговування, адміністративно-побутові будівлі, будівлі для конторських та адміністративних цілей, якщо перебувають у державній та комунальній власності; 3% – будівлі відділень банків; будівлі торговельні: торгові центри, універмаги, магазини, криті ринки, павільйони та зали для ярмарків, станції технічного обслуговування автомобілів, їдальні, кафе, закусочні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, будівлі підприємств побутового обслуговування – 1% площею до 100 м^2; 1,5% площею від 100 м^2 до 200 м^2; 2% площею від 200 м^2; 3% – гаражі: гаражі (наземні й підземні) та криті автомобільні стоянки; 1,5% – будівлі підприємств, організацій та їх склади; 3% – будівлі автозаправних станцій; 3% – будівлі аптек, які розташовані на території Баришівської селищної ради, перебувають у власності юридичних осіб; 0% – будівлі аптек, котрі розташовані на території Баришівської селищної ради і є комунальною власністю Баришівської селищної ради; 3% – інші будівлі [23].

У Летичівській селищній раді Летичівського району Хмельницької області ставки податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, установлені у таких розмірах: для юридичних осіб: для об'єктів житлової та нежитлової нерухомості – у розмірі 1% розміру мінімальної заробітної плати,

установленої законом на 1 січня звітного (календарного) року за 1 м^2 бази оподаткування; для фізичних осіб: 0,1 відсоток – для житлової та нежитлової нерухомості [24].

У Грузчанській сільській раді Кролевецького району Сумської області ставки податку встановлені на рівні: для об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних осіб, – 0,2%; для об'єктів нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб, – 0,05%; для об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності юридичних осіб, – 0,2%; для об'єктів нежитлової нерухомості, які перебувають у власності юридичних осіб – 0,5% [25].

У той же час у Локнянській сільській раді цього ж району ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлені на рівні: для фізичних осіб: для житлової нерухомості – 0,05%; нежитлової нерухомості – 0,01%; для юридичних осіб для житлової і нежитлової нерухомості – 0,1% [26].

Слід ураховувати і такий аспект, як зміна частини місцевого бюджету, до якого має зараховуватися податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Зокрема, якщо у 2013–2014 рр. такий податок зараховувався до спеціального фонду місцевих бюджетів у складі їх бюджету розвитку, то вже у 2015 р. він, внаслідок відповідних змін у бюджетному законодавстві, у повному обсязі зараховувався вже до загального фонду місцевих бюджетів. На практиці така ситуація оцінюється більше негативною, аніж позитивною. Наприклад, свого часу, напередодні прийняття відповідних змін у бюджетному та податковому законодавстві, фахівці департаменту фінансової політики Черкаської міської ради висловлювали застереження щодо того, що зарахування до загального фонду бюджету міста податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а також єдиного податку «повністю позбавить ресурсу бюджету розвитку місцевих бюджетів, … що призведе до неможливості проведення заходів з будівництва, реконструкції і реставрації об'єктів виробничої, комунікаційної та соціальної інфраструктури» [27].

Проблема певною мірою ускладнюється також тим, що в процесі зміни порядку зарахування надходжень від податку на доходи фізичних осіб до місцевих бюджетів різних рівнів існує ризик утворення невизначеного часового лага відсутності адекватної компенсації зазначених вище втрат бюджетів. Це пов'язується, зокрема, з тим, що, як зазначає І.В. Патока, «значну частину бюджетів місцевого самоврядування будуть формувати надходження від податків, механізм справляння яких належним чином не відпрацьований. Це стосується в першу чергу податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів (особливо це стосується сільських бюджетів), екологічного податку. Порядок адміністрування податку на нерухомість до кінця не визначений, особливо з врахуванням значної частки належним чином не зареєстрованої нерухомості та низького рівня доходів сільського населення. … Відповідно, сільські (селищні) ради не можуть повністю розраховувати на наявні доходні джерела, оскільки порядок адміністрування відповідних форм оподаткування належним чином не визначений, а фіскальний потенціал оцінити досить складно. При цьому, як показує практика, рівень адміністрування місцевих податків є досить низьким, внаслідок недостатньої зацікавленості фіскальної служби у їх належному справлянні (на відміну від податків, що формують державний бюджет) та ускладненому механізмі адміністрування (відсутності належних реєстрів з інформацією, необхідною для організації податкового процесу)» [28].

У цілому, слід зазначити, що в основу підходу до зміни порядку закріплення надходжень від податку на доходи фізичних осіб за відповідними місцевими бюджетами її ініціатори закладали тезу про необхідність підвищення спроможності громад, котрі у разі об'єднання «наділяються повноваженнями та ресурсами, як у міст обласного значення», що, у свою чергу, «є запорукою переходу місцевого самоврядування на якісно новий рівень» [28]. Спроможна територіальна громада при цьому розглядається як «територіальні громади сіл (селищ, міст), які в результаті добровільного об'єднання здатні самостійно або через відповідні органи місцевого самоврядування забезпечити належний рівень надання послуг, зокрема у сфері освіти, культури, охорони здоров'я, соціального захисту, житлово-комунального господарства, з урахуванням кадрових ресурсів, фінансового забезпечення та розвитку інфраструктури відповідної адміністративно-територіальної одиниці» [29]. У цьому випадку ми повною мірою погоджуємося з думкою І.В. Патоки: «все ж таки головною рушійною силою процесу утворення об'єднаних спроможних територіальних громад є

фінансове забезпечення їх діяльності, тобто отримання власних повноважень і фінансової бази на виконання цих повноважень. … важливо, щоб метою реформи місцевого самоврядування було, передусім, забезпечення його спроможності самостійно, за рахунок власних ресурсів, вирішувати питання місцевого значення. Йдеться про наділення територіальних громад більшими ресурсами та про мобілізацію їхніх внутрішніх резервів. Перш за все мова йде про зарахування до їх бюджетів 60% податку на доходи громадян» [28]. При цьому такий підхід з нашої точки зору, а також виходячи з одного з основних принципів добровільного об'єднання територіальних громад – добровільності, задекларованого Законом України [30], вбачається доцільним застосовувати до всіх бюджетів місцевого самоврядування, незалежно від того, чи є відповідні громади суб'єктами об'єднаних територіальних громад, чи ні. Завдання забезпечення спроможності громад виглядає актуальним для місцевого самоврядування в цілому, для чого мають бути створені належні законодавчі та економічні передумови. Спосіб же розв'язання цього завдання (шляхом об'єднання або самостійно) має з нашої точки зору визначати громада. Як зазначає І.В. Патока, «практика формування бюджетів місцевого самоврядування за рахунок надходжень податку на доходи фізичних осіб наявна в багатьох європейських країнах – в такий спосіб місцеві громади зацікавлені у стимулюванні підприємницької активності на своїй території» [28]. Інша річ, що підхід до розв'язання проблеми закріплення за бюджетами місцевого самоврядування податку на доходи фізичних осіб (його частини) не може бути однаковим для всіх територіальних громад. Адже між ними існують значні відмінності щодо потенціалу нарощування податкової бази, доступу до різноманітних послуг у сфері освіти, охорони здоров'я тощо. З огляду на зазначене виникає думка про доцільність розробки бюджетної типології, яка забезпечувала б можливість більшої деталізації місцевих бюджетів при розробленні щодо них моделі розподілу податку на доходи фізичних осіб, котра краще враховувала б параметри спроможності територіальних громад, забезпечення їх жителів відповідними послугами (за місцем проживання та поза його межами) тощо.

Висновки. Вихід на новий етап реформування системи управління розвитком територій, в основу якого покладається бюджетна децентралізація, покликана підвищити спроможність територіальних громад, актуалізує проблему створення ефективної моделі її забезпечення. Ключова роль у цьому процесі відводиться фіскальним інструментам, орієнтованим на формування ресурсної бази місцевого самоврядування, а в їх складі – податку на доходи фізичних осіб. Зазначений податок, не зважаючи на те, що він виконує основну бюджетоутворюючу функцію на рівні місцевого самоврядування, в той же час при зміні моделі його зарахування та розподілу між бюджетами різних рівнів є одним з найбільш проблемних з точки зору його адміністрування та визначення оптимальних параметрів розподілу. Результатом вирішення цих двох проблемних питань має стати належна спроможність територіальних громад, незалежно від того, є вони суб'єктами об'єднаних територіальних громад, які утворюються згідно із законом та перспективним планом утворення територій громад, чи ні, в кінцевому підсумку – розвиток місцевого самоврядування на недискримінаційній основі.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бюджетний кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, № 37-38, ст. 189) {Кодекс втратив чинність на підставі Кодексу № 2456-VI (2456-17) від 08.07.2010, 2010, № 50-51, ст. 572} [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua;

2. Бюджетний кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2010, № 50-51, ст. 572 – із наступними змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua

3. Шушкова Ю. Проблеми формування доходів місцевих бюджетів України та шляхи їх вирішення / Ю. Шушкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_3_2014_11_25/problemi_formuvannja_dokhodiv_miscevikh_bjudzhetiv_ukrajini_ta_shljakhi_jikh_virishennja/69-1-0-1086

4. Науменко А.М. Напрями підвищення дохідності місцевих бюджетів / А. М.Науменко // Держава та регіони. – 2009. – №5. – С. 127–133.

5. Бюджет України – 2013 / Статистичний збірник // К., Міністерство фінансів України. – 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/news/view/bjudzhet-ukraini-2013?category=bjudzhet&subcategory=2013-budget

6. Звіт про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2014 рік // Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=257806

7. Звіт про виконання місцевих бюджетів Автономної Республіки Крим, областей, міст Києва та Севастополя за 2015 рік // Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=311513

8. Ганущак Ю. Реформа територіальної організації влади / Ю. Ганущак// Швейцарсько-український проект «Підтримка децентралізації в Україні – DESPRO». – К. : ТОВ «Софія-А». – 2013. – 160 с.

9. Шушкова Ю. Проблеми формування доходів місцевих бюджетів України та шляхи їх вирішення / Ю. Шушкова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2014_11_25_lviv/sekcija_3_2014_11_25/problemi_formuvannja_dokhodiv_miscevikh_bjudzhetiv_ukrajini_ta_shljakhi_jikh_virishennja/69-1-0-1086

10. Показники виконання Зведеного бюджету України за 2014–2015 роки // К., Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/news/view/pokazniki-vikonannja-bjudzhetu-ukraini-20142015-rik?category=bjudzhet];

11. Проць Н.В. Формування податкових надходжень місцевих бюджетів в контексті бюджетної децентралізації / Н. В. Проць // Фінансовий простір. – 2015. – № 1 (17). – С. 221–225 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1501/15pnvfpn.pdf

12. Трещов М.М. Удосконалення адміністрування податків в умовах зміцнення ресурсної бази місцевих бюджетів України / М. М. Трещов // Теорія та практика державного управління. – Вип. 4 (47) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2014-4/doc/3/03.pdf

13. Крайник О. Напрямки зміцнення фінансової бази органів місцевого самоврядування / О. Крайник // Науковий вісник. – 2008. – Вип. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lvivacademy.com/vidavnitstvo_1/visnik/fail/O.%C2%A0Kraynyk.pdf

14. Слухай С.В. Формування доходів місцевих бюджетів у контексті трансформації податкової системи / С. В. Слухай, Н. Я. Здерка // Фінанси України. – 2006. – № 5. – С. 44 – 49. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/soc_gum/Ekonk/2010_4/011_nehaychuk.pdf

15. Петленко Ю.В. Місцеві фінанси. Тема 12. Принципи нового підходу до місцевого оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://westudents.com.ua/glavy/99585-tema-12-printsipi-novogo-pdhodu-do-mstsevogo-opodatkuvannya.html

16. Пропозиції за напрямками програми засідання фінансистів міст України, яке відбудеться 29–30 жовтня 2014 року в м. Черкаси / Лист від 29.10.2014 № 12352-01-3 // Департамент фінансової політики Черкаської міської ради [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dfp.ck.ua/attach/5955/Лист.doc

17. Проблеми органів місцевого самоврядування, що потребують вирішення на державному рівні. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.auc.org.ua/sites/default/files/files/Проблеми%20ОМС.doc

18. Бондар С.Я. Процес формування міжбюджетних відносин на терені сучасної України: проблеми та шляхи вирішення / С. Я. Бондар // Тернопільський національний економічний університет [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://intkonf.org/bondar-sya-protses-formuvannya-mizhbyudzhetnih-vidnosin-na-tereni-suchasnoyi-ukrayini-problemi-ta-shlyahi-yih-virishennya/

19. Доходи міста Яготина Київської області у 2014–2016 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://yagotyn.org/index.php?id=1300

20. Доходи міста Бар Вінницької області у 2014–2016 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bar-city.com.ua/upload/file/documents/zvity/Zvit_za_I_kv_fin_ekon_viddilu.pdf; http://www.bar-city.com.ua/upload/file/documents/sesii_protokol/49_z_dod.pdf; http://bar-city.com.ua/upload/file/documents/sesii_protokol/58_z_dod.pdfбар)

21. Доходи бюджету Вишневої міської ради на 2016 рік. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vyshneve-rada.gov.ua/rada/budlet/5150-budget24122015.html;

22. Доходи бюджету м. Бровари на 2016 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://onedrive.live.com/view.aspx?resid=72571393D4771099!5229&ithint=file%2cxls&app=Excel&authkey=!AMo35fn5Yq2M-IM)

23. Положення про податок на нерухоме майно, відмінне від земельного податку (із змінами) / Рішення сесії Баришівської селищної ради Баришівського району Київської області від 12.02.206 № 103-04-07 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.adm-baryshivka.gov.ua/index.php/rishennya-rajonnoji-radi/2015-02-03-16-08-07/prijnyati-rishennya

24. Про встановлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості на 2016 рік / Рішення Летичівської селищної ради Летичівського району Хмельницької області від 08.07.2015 № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://letychiv.km.ua/%D1%80%D1%96%D1%88%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F.html

25. Про встановлення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки / Рішення Грузчанської сільської ради Кролевецького району Сумської області від 26.01.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://krolrada.gov.ua/misceve-samovryaduvannya/gruzchanska-silska-rada/regulyatorna-diyalnist-gruzchanskoi/

26. Рішення Локнянської сільської ради Кролевецького району Сумської області [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://krolrada.gov.ua/misceve-samovryaduvannya/loknyanska-silska-rada/regulyatorna-diyalnist-loknyanskoi/

27. Пропозиції за напрямками програми засідання фінансистів міст України, яке відбудеться 29–30 жовтня 2014 року в м. Черкаси / Лист від 29.10.2014 № 12352-01-3 // Департамент фінансової політики Черкаської міської ради [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.dfp.ck.ua/attach/5955/Лист.doc

28. Патока І.В. Фінансове забезпечення сталого розвитку об'єднаних територіальних громад як складова ефективної децентралізації влади в Україні / І. В. Патока // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528). Дніпропетровський аграрно-економічний університет. – 2015. – № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4582

29. Про затвердження Методики формування спроможних територіальних громад: Постанова Кабінету Міністрів України від 8 квітня 2015 р. № 214 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/214-2015-%D0%BF

30. Закон України Про добровільне об'єднання територіальних громад (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 13, ст.91) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/157-19/paran81#n81

UDC 336.332

Fedosova V.E., PhD-student. Taras Shevchenko National University of Kyiv. **Transformation of budget forming function of individual income tax under decentralization.** The state and prospects of transformation of budget forming function of individual income tax under decentralization are outlined in the article.

Keywords: individual income tax, local budgets, decentralization.

УДК 336.332

Федосова В.Э., аспирант. Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко. **Трансформация бюджетообразующей функции налога на доходы физических лиц в условиях децентрализации.** Исследованы состояние и перспективы трансформации бюджетообразующей функции налога на доходы физических лиц в условиях децентрализации.

Ключевые слова: налог на доходы физических лиц, местные бюджеты, децентрализация.

УДК 336.332

Федосова В.Е., аспірант. Київський національний університет імені Тараса Шевченка. **Трансформація бюджетоутворюючої функції податку на доходи фізичних осіб в умовах децентралізації.** Досліджено стан та перспективи трансформації бюджетоутворюючої функції податку на доходи фізичних осіб в умовах децентралізації.

Ключові слова: податок на доходи фізичних осіб, місцеві бюджети, децентралізація.